

# ドイツのヘッセン州における地方自治体の外部委託監査

The Government Audit at the State of Hessen in Germany

加 藤 達 彦

Tatsuhiko KATO

## I は じ め に

日本において国会で1997年6月に可決され、1998年から実施される地方自治体監査の外部委託監査は、現在もなおその目的や内容が不明確のままであり、現場の公認会計士・税理士・弁護士の上に混乱が予想されるものである。特に公認会計士にとっては、この監査を財務諸表監査の延長としてとらえるべきか、それともまったく異なった新分野のものとしてとらえるべきか非常に難しい問題を投げかけることになった。地方自治体監査における外部委託監査の市場は、財務諸表監査のように公認会計士による独占を認められていない。税理士や弁護士との競争を余儀無くされるということは、税務・経営コンサルティング・不動産業務に類似した点があることになる。しかしこの新しい市場は、納税者に対する会計責任の明確化と会計の信頼性の保証を目的とすると、やはり財務諸表監査的な性格を持つということになる。この場合に生じる最大の問題は、税理士や弁護士の監査との保証水準の整合性であろう。

地方自治体監査における外部委託監査は、ドイツにおいても1994年からヘッセン州で始めて実施された。ここにおける監査の位置づけは、財務監査というよりは、経営の効率化や節約可能性の提示を前面に押し出した経営監査的な側面を持つ。またその内容については、納税者である地域住民の意思をできるだけ反映したものにしようとする意図がうかがえる。これは、地方自治体監査における外部委託監査の一つの方向性を示す興味深い実例とすることができよう。本小稿の目的は、このドイツにおける新しい試みについて詳しく検討することにより、日本の制度の将来に資する点がないかを吟味することにある。

## II ドイツにおける地方自治体監査

ドイツにおける地方自治体監査は、原則的には地域監査(örtlich Prüfung)と広域地域監査(überörtlich Prüfung)に大きく分けられる。前者は、市・町・村における予算の執行状況と会計責任の所在を明らかにすることを主な任務としたものであり、後者は、州政府に委託された機関による各市・町・村の自治体業務の改善を目指したものと解釈できる。地域監査の監査機

関は、原則として各市・町・村の会計監査局(Rechnungsprüfungsamt)と考えることができるが、広域地域監査の監査機関は、その歴史的経緯を踏まえて州ごとにより異なっている。<sup>(1)</sup>

まず旧東ドイツの諸州では、現在広域地域監査が行われていないチューリング州を除き、全ての州の会計検査院(Landesrechnungshof)が担当している。旧西ドイツの諸州でもラインラント・ファルツ州およびシュレスビヒ・ホルシュタイン州では、州の会計検査院がその任に当たっている。また第二次世界大戦以前からのプロイセン法の影響を受けた、ノルトライン・ベストファレン州・ニーダザクセン州は、1957年に住民投票でドイツに復帰したザーランド州とともに、州政府の直属機関である地方自治体監査局が広域地域監査を担当している。その一方でバーデン・ビュルテンブルク州のように、広域地域監査の機関として1934年に公法による地方自治体監査のための法人(Gemeindeprüfungsanstalt)を選択し現在に到っているものもある。さらにバイエルン州では、1922年に創立された公法による自律組織バイエルン監査連盟(Bayerischen Prüfungsverband des öffentlich Kassen)が、現在もお連盟に参加している地方自治体の広域地域監査を担当している。例外的にハンブルクやブレーメンのような旧ハンザ都市やベルリンのように、州相当都市(Staatstadt)としての自治権を認められている都市では、地域監査と広域地域監査は、ともに会計検査院の担当になっている。

この中でヘッセン州は、唯一旧西ドイツにある州では、最近まで広域地域監査を行っていなかった。しかし1993年12月22日にヘッセン州における地方自治体の広域地域監査に関する法律が制定され、始めて広域地域監査の実施が行われるに到った。ヘッセン州における広域地域監査は、州の会計検査院によって行われることになっているが、実際の監査は、外部の経済監査士会社や経営コンサルティング会社に委託される。会計検査院の広域地域監査担当者も僅か5名とたいへん小規模で、その職務は、主に監査テーマの設定・入札による外部の委託者の選定・監査結果の検討・地方自治体への監査結果の伝達など広域地域監査の運営を監督するにとどまっている。

### III ヘッセン州における広域地域監査の歴史

第二次世界大戦以前、現在のヘッセン州でプロイセンに所属していないヘッセン大公領内では、<sup>(2)</sup>1879年に大公直属であるが行政と独立した上級会計検査院(Oberrechnungskammer)が設立され、広域地域監査を行ってきた。この上級会計検査院の機能は、1937年以降州の行政機関

(1) 加藤達彦稿「ドイツの地方自治体監査」日本監査研究学会地方自治体監査研究部会編『地方自治体監査』第一法規 平成3年 185-188頁

(2) H. Meyer, Grundlagen und Reichweite der Einrichtungs- und der Betätigungsprüfung nach dem Gesetz zur Regelung der überörtlichen Prüfung Kommunalen Körperschaften in Hessen, Vortrag den 28. Februar 1995, im Ersten Zusammenfassenden Bericht des Präsidenten des Hessischen Rechnungshofs-betreffend überörtliche Prüfung Kommunalen Körperschaften über die Feststellungen von allgemeiner Bedeutung für die Zeit vom 1. Januar 1994 bis 30. Juni 1995, Zusätze. 2. S. 9.

としてヘッセン地方自治体会計検査院(Hessische Gemeinderechnungskammer)に引き継がれた。また現在のヘッセン州でプロイセンに所属していた部分では、1932年に州の条例によって広域地域監査が定められ、形式的に監査は監査連盟に委ねられたが、実質的には州の行政機関の強い支配下に置かれた。そして1933年には州における地方自治体の管轄官庁に広域地域監査の権限が移管されて、権限の集中化が図られた。

第二次世界大戦以後、広域地域監査の制度化が何度か試みられ、1986年にその担い手となる州会計検査院が新たに設立された<sup>(4)</sup>。しかし広域地域監査の本格的稼働は、1993年12月22日のヘッセン州における地方自治体の広域地域監査に関する法律制定を待つてようやく始まった。法律制定のきっかけは、どこの国でも同じような、ある郡で起きた汚職事件である。ドイツの郡は、日本ではほぼ県に相当する行政単位と考えてもよい。法案審議にあたり最初のうちは、広域地域監査の担当機関として、州の会計検査院の利用とバイエルン州のような監査連盟の設立が考慮された<sup>(5)</sup>。そしてその折衷案として、州の会計検査院の中に地方自治体連盟の代表も参加する公法上の機関を設置することが法案として提案された<sup>(6)</sup>。最終的にはこの折衷案は採用されず、広域地域監査の目的を当初の正規性監査(Ordnungsmäßigkeitprüfung)にまで広げず、経済性監査(Wirtschaftlichkeitprüfung)に限定することにより、被監査自治体からの妥協を取付け、州の会計検査院が広域地域監査を独占的に管轄することとなった<sup>(7)</sup>。また財政上の問題から新たな組織を作ることは見送られ、最初地方自治体連盟が副次的に提案した<sup>(8)</sup>、経済監査士会社の利用が法案にとりあげられた。すなわち州の会計検査院による広域地域監査の外部委託である。

ドイツにおける広域地域監査の発展は、何らかの経済危機がきっかけになっていると考えてもよい。例えば、第一次世界大戦後のインフレによる混乱をきっかけに、バイエルンで広域地域監査の担い手となるバイエルン監査連盟が設立された。また1930年代の経済危機をきっかけに広域地域監査の必要性が痛切に認識され、バーデン・ビュルテンベルクでは地方自治体監査のための法人が設立され現在に到っている。そして長く広域地域監査が不在であったヘッセン州においても、近年の景気後退とそれに伴う地方財政の窮迫をきっかけに、新しい形の広域地域監査が開始された。次の章では自ら「実験」(Laborversuch)と呼ぶ<sup>(10)</sup>、ヘッセン州における外部委託広域地域監査の実態を詳しく見ていく。

(3) Ebd., S. 8-9.

(4) Ebd., S. 13.

(5) Ebd., S. 16.

(6) Ebd., S. 20-21.

(7) Ebd., S. 27.

(8) Ebd., S. 23.

(9) Ebd., S. 26.

(10) U. Müller, Zwei Jahre Überörtliche Prüfung in Hessen, Wirtschaftsprüferkammer, Mitte Februar 1996, S. 77.

## IV ヘッセン州における広域地域監査の監査対象と監査人

### 1. 監査対象

1993年12月22日のヘッセン州における広域地域監査による法律によれば広域地域監査の監査対象は次のようなものである。

- ① 5 特別地方都市
- ② 421市・町・村
- ③ 21郡
- ④ フランクフルト地域公団およびヘッセン州社会福祉事業団の二大地方公共団体
- ⑤ 3 地域計算センター
- ⑥ 355の地方公益事業のための目的団体
- ⑦ 3 福祉互助金庫
- ⑧ 4 付属福祉互助金庫
- ⑨ 地方自治体や地方公共団体が出資している企業

ここで①③④については、最低5年ごとに監査されることが義務づけられている。これ以外については監査の対象の範囲や間隔は、会計検査院長の責任と裁量に任されている。広域地域監査が始まった1994年から最初の2年で、239市・町・村、全ての郡、全ての福祉互助金庫および付属福祉互助金庫、二つの大地方公共団体が監査の対象とされている。

### 2. 監査人

ヘッセン州における広域地域監査の最大の特色は、監査が第三者に委託されることである。この第三者とは条文で具体的に経済監査士と経済監査士会社と示され、それ以外の第三者は条文では明記されていない。しかし経営コンサルティング会社がこの中に含まれることは自明の理と考えられる。このため表1に示されているように、ヘッセン州の広域地域監査に携わっている専任職員の数は、ドイツの州の中では5人と最も少なく、その予算も、1995年度で536万ドイツマルクに過ぎない。対住民比の予算で見ると、シュレスビヒ・ホルシュタイン州とニーダーザクセン州の次に少なく、対被監査地方自治体予算総額比で見ると、ニーダーザクセン州の次に少ないことになる。監査契約の総額は、1994年度300万ドイツマルク弱であったものが、1995年度には700万ドイツマルク弱に跳ね上がった。しかしその後1996年度・1997年度・1998年度とも400万ドイツマルクと安定している。

また広域地域監査が委託される第三者の選択は、各監査テーマにより公募入札により行われている。一つのテーマによる監査プロジェクトが、最終報告書の作成を含めて完全に終了するまでの平均期間は当初ほぼ一年であったが、最近では450日となり長期化の傾向が見られる。監査期間がもっとも長かったものは、市・町・村が保有する消防車と消防機材に関する相互比較監査であり、約800日にも渡っている。広域地域監査が開始されて約2年半後の1996年8月の時

表1 ドイツにおける広地域監査 (1994-1995)

州 名	人口 (1994年 6月 30日現在)	被監査対象 の数 (地方 公共団体を 含む)	被監査地方自 治体の予算規 模額 単位百 万ドイツマル ク (1993年12 月31日現在)	広 域 地 域 監 査 の 専 任 職 員 数	1995年度の 広域地域監 査の予算額 単位百万ド イツマルク
バーデンビュルテンベルク	10,247,515	1,337	約58,000	168	22.75
バイエルン	11,888,925	1,242	54,700	106	19.34
ブランデンブルク	2,533,241	18	13,089	14	
ヘッセン	5,969,442	816	35,806	5	5.36
メッケンブルクフォークポメルン	1,836,996	415		6	
ノルトラインベストファレン	17,779,202	614	106,646	216	34.37
ニーダーザクセン	7,680,426	151	44,492	120	約5.00
ラインラントファルツ	3,937,555	143	14,767	17	
ザーラント	1,083,199	88	3,135	15	1.40
ザクセン	4,595,990	806	20,449	58	7.48
ザクセンアンハルト	2,769,312	60		16	
シュレスビヒホルシュタイン	2,699,167	43	約9,200	9	1.4
チューリンゲン	2,537,359	約1,200	9,807		

(B.Hilpert, a. a. O. S.21.)

<sup>(11)</sup> 点で、延べ11人の委託監査人、29件の監査テーマ、346件の個々の調査項目に渡って監査は行われており、現在では継続中の監査テーマの数は延べ40件以上に拡大している。委託監査人に関しては、アーサー・アンダーセンのような国際的会計事務所もあれば経済監査士個人への委託もある。また経営コンサルティング会社への委託も2件含まれている。

## V ヘッセン州における広域地域監査の任務

ヘッセン州における広域地域監査に関する法律によれば、監査は、具体的に次の点に特に留意すべきこととしている。

- ① 歳入の手續に関する原則が遵守されているか。
- ② 組織が目的になかったもので、人事配置も適切に評価されたものか。
- ③ 公共投資においては、将来の需要を見越したものであり、計画・実行が無駄無く経済的に行われるような、効率性の基準の枠組みを満たしたものか。
- ④ 経済的な観点に立って整備され、その公共的な目的を満たしたものか。

(11) B. Hilpert, Die überörtlich Kommunale Prüfung in Hessen - ein Modell?, Vortrag vor dem Symposium Theorie und Praxis der Wirtschaftsprüfung der Universität Potsdam, den 4. Oktober 1996. S.17.

- ⑤ 資金の運用が、市場動向を反映した適正なものか
- ⑥ 任意業務の規模が効率性を有しており、より重要な法的契約的な義務の執行を停滞させていないか。
- ⑦ コストがかさみ非効率的な業務を別の法的形態で行なった方が良いかそれとも外部に委託した方が良いか。
- ⑧ 全般的財政状況や負債の状況から将来の財政政策の変換を助言した方が良いか。
- ⑨ 出納業務などのEDP監査

この法律では、以上の点に特に注意を払うことを喚起しながら、被監査地方自治体の自治管理が適法に行われ、他と比較して適正で経済的に運営されていることを監査するとしている。上のように監査重要項目を羅列する目的は、監査対象の数の多さと監査予算の制約から、全ての監査対象および全ての分野に渡る監査は不可能であり、監査分野の重点化と監査テーマの厳密な選択が必要不可欠となるからである。その意味で当然ながら、空雇用・空出張に始まる自治体職員の不正・汚職・贈賄の発見は、広域地域監査の任務ではないことになる。つまり広域地域監査の目的は、被監査地方自治体の弱点や短所の指摘とそれを取り除くための助言をすることにある。ヘッセン州の広域地域監査は、相互比較監査(Vergleichende Prüfung)をもとにした経済性監査として特徴づけられる。<sup>(12)</sup>しかし経済性監査は、他の州でも行われている所があるため、<sup>(13)</sup>むしろ指標などを使った相互比較監査の側面こそが特色として相応しいことになる。

ヘッセン州の広域地域監査の任務について、フランクフルト大学の行政法の教授メイヤーは、<sup>(14)</sup>法律の条文から適法性(Regelmäßigkeit)・適正性(Sachgerechtigkeit)・経済性(Wirtschaftlichkeit)という三つの観点の重視ということが理解できるが、むしろ地域住民の利害を代表しているか否かという観点の方が重要であるとする。またメイヤーによれば、特に法案審議の過程で経済性監査が最重視されていたにもかかわらず、適法性の概念を挿入せざるをえなくなったのは、適法性の基準無しでは経済性の基準を考えることができず、適法性を犠牲にした経済的な自治管理は理解が困難であるためであるとしている。

マンハイム大学のブロイニツヒとアイヒホルンは、<sup>(15)</sup>ヘッセン州の広域地域監査で重視されているのは、正規性(Ordnungsmäßigkeit)と経済性であり、この二つの概念は、相互に区別して議論することが困難だとする。彼らによれば、地方自治体における経済性とは、倫理性とは区別される物質的正規性を意味し、拡大された正規性と解釈されるとしている。これに対してヘッセン会計検査院長のミュラーは、<sup>(16)</sup>ヘッセン州の広域地域監査は、適正性と経済性の観点から行われることを特色とするとして、正規性監査については深い言及を避けている。会計検査院

(12) Ebd., S. 6.

(13) 加藤達彦稿 同上 193頁

(14) H. Meyer, a.a.O., S. 32.

(15) D. Bräunig und P. Eichhorn, Konzeption und Kriterien der überörtlichen Prüfung Kommunalen Körperschaften in Hessen, Wirtschaftsprüfung 1995, S. 7

(16) U. Müller, a.a.O., S. 76-77.

広域地域監査運営部長のヒルパート<sup>(17)</sup>も、広域地域監査では適法性監査や正規性監査よりむしろ、適正性監査と経済性監査こそが重視されるべきであるとしている。そして彼は、ヘッセン州の広域地域監査の特色を相互比較監査と特色づけ、適法性監査はその種の監査には入らないとしている。さらに彼は、行政法学者が関心を示しそうな行政手続の適法性について詳細な監査をすることを避けるように求めている。

ここに示した一連の議論で問題となっていることは、広域地域監査の内容を適法性さらには正規性とするにより、ドイツ基本法で保証された被監査地方自治体の自治権を干渉する可能性が出てくることである。そのため法案の審議の過程で、すでに述べたように正規性という言葉は少なくとも排除されることになった。しかしメイヤーやアイヒホルンの議論に見られるように、適法性や正規性の概念を無視して経済性の定義をすることは困難である。また他の州の広域地域監査の内容を見ると、適法性監査や正規性監査がむしろ全般的である。経済性監査の側面のみを強調しようとするヘッセン会計検査院の関係者の意見は、むしろ広域地域監査導入において、ヘッセン州に所属する地方自治体の強い警戒心が反映されたものとも言えよう。

## VI ヘッセン州における広域地域監査の手続と特色

ヘッセン州の広域地域監査の手順を簡単にまとめると次のようになる。

- ① 会計検査院による監査テーマの決定
- ② 公募入札による監査人の決定
- ③ 被監査地方自治体への監査通告と被監査地方自治体による監査資料の準備
- ④ 監査人によるパイロット・テスト
- ⑤ 監査人による被監査地方自治体の現場における監査
- ⑥ 監査人による監査結果に関する報告書の作成
- ⑦ 監査結果に関する被監査地方自治体の異議の表明と最終弁論の開催
- ⑧ 最終報告書の作成
- ⑨ 全般的要約監査報告書の作成

①の監査テーマの決定については、第4章で述べた9つの重点項目に従って会計検査院が決定する。監査テーマの決定権は、会計検査院のみにあるが、テーマの選択に関しては、報道機関の報道や全般的公開報告書の内容に影響される。しかしそれ以外にも、住民の不満や地方自治体の会計監査局・地方自治体連盟・地方自治体の監督機関・地方公共団体・諮問委員会の要望も反映されなければならない。

②に関しては、資格のある者に自由に応募が認められている。会計検査院の審査により振り分けが行われ、最終選考の際に45分から1時間のヒアリングが行なわれ、价格的・内容的にも

(17) B. Hilpert, a.a.O., S. 6.

(18) 加藤達彦稿 同上 193頁

最も相応しい委託者が決定される。<sup>(19)</sup>1998年度を例にとると、公募入札に関心を示した者の数70、申込が認められた者の数20、認められなかった者の数20であり、申込が認められた者全員に対してヒアリングが行われた。⑤に関しては、地方自治体の会計監査局による地域監査との重複は避けられなければならない。また被監査地方自治体は、広域地域監査の監査人の求めに応じて監査資料を提供する義務を負う。⑥に関して重要なことは、相互比較監査の観点から、数字や指標などを使った被監査自治体間における相対分析を行うことが中心となる。⑦の最終弁論は、被監査地方自治体・監査人・会計検査院長が一同に会して行われるべきものである。⑧に関しては、監査人が提出した最終報告書の草案をもとに会計検査院長が作成する。この報告書は、各地方自治体の監督官庁のみならず、議会・議会各会派にも送られるべきとしている。<sup>(20)</sup>

⑨は、日本の会計検査院の作成する公開年次報告書「決算検査報告」と同様なものと解することができ、州議会および州政府に提出される。しかしこの報告書の作成状況を見ると、第1回報告書は1994年1月から1995年6月分、第2回は1995年7月から12月分、第3回は1997年3月の特別報告書、第4回は1996年1月から12月分、第5回は1997年1月から6月分、第6回は1998年9月に発行された特別報告書と言うように、半期報告書とも年次報告書とも言えない状況が続いている。監査報告書の形式は、監査の性格上長文式であり、一定の雛形があるわけではない。全般的要約報告書の形式を見ると、最初に被監査対象・監査人・監査結果の要約・監査の目的・行った監査の概要が記載される。そして詳しい分析に入り、最後に節約可能性と可能額の指摘があるという形式が比較的多い。

監査の手順からも、広域地域監査の任務は、地域監査の繰り返しでは決してないことが理解できる。ヘッセン州の例を念頭におくと、広域地域監査とは、基本的には多数の地方自治体の水平比較に代表される、幅広い視野に立った被監査地方自治体への経済性・効率性改善のための助言・勧告と解釈することができる。この助言・勧告を受け入れるか否かは、全て被監査地方自治体の裁量に任される。会計検査院には、広域地域監査で指摘された点に関して被監査地方自治体を罰する権限は一切持ち合わせていない。つまりその場で違法性が指摘された場合には、その地方自治体の監督官庁が直接制裁・改善指導を行う。会計検査院は、改善が得られない自治体に対して再度監査を実施できる権限を有するにすぎない。また改善された点について、再度監査を行う権限も保持している。広域地域監査のこのような側面は、被監査地方自治体の自治権に干渉しないという配慮があることに求められよう。

ヘッセン州の広域地域監査では、納税者に対する会計責任の明確化はその任務でなく、それは各市・町・村の会計監査局にある。これは、ヘッセン州において特別なものであるわけではなく、ドイツにおける広域地域監査全体の特色と言える。そのため会計の信頼性の保証や誤謬や不正の摘発の責任も、会計監査局もしくは州の内務省のような地方自治体の管轄機関にある。つまり広域地域監査の目的は、会計責任の明確化を目的とした財務監査ではなく、経営の効率

(19) U. Müller, a.a.O., S. 78.

(20) D. Bräunig und P. Eichhorn, a.a.O., S. 48.



化を目的とした経営監査的な要素が強い。ヘッセン州では監査を委託された経済監査士の責任は、その契約を履行する上での民法上の責任を負うだけであり、それ以外の公法上の責任は一切無いということにも触れておかなければならない。

## VII ヘッセン州における広域地域監査の内容

ヘッセン州の広域地域監査で、現在までに実施完了している監査テーマは次の通りである。

- ① オッペンハイム郡の建築に関する行政手続の正規性と経済性
- ② 住宅公社の業務に関する12都市の相互比較
- ③ 廃棄物処理の組織・経済性および廃棄物処理料金の計算方法と徴収の適法性・正規性に関する7つの郡の相互比較
- ④ フランクフルト地域公団の廃棄物処理
- ⑤ 公共交通機関の供給状況・経営・経済性に関する5都市の相互比較
- ⑥ 無資格者に割り当てられた住宅料金などの徴収状況に関する23市・町・村の相互比較
- ⑦ 建築許可に要する期間から見た管轄機関の組織・経済性に関する10都市の相互比較
- ⑧ 清掃作業の業務・組織・人事厚生・経済性に関する25市・町・村の相互比較
- ⑨ フランクフルト市とカッセル市における財政再建政策に関する監査
- ⑩ 資金の運用に関する42市・町・村の相互比較
- ⑪ 生活保護に関する8郡・3郡代表都市・2特別都市の相互比較
- ⑫ 財政の効率性に関する21市・町・村の相互比較
- ⑬ リュセルハイムのホールと屋外プールの改装に関する監査
- ⑭ カルベン市の土地契約に関する監査
- ⑮ ヘッセン州社会福祉事業団に属する8精神病院の相互比較
- ⑯ 17下水公団の建設手続に関する相互比較
- ⑰ 20市・町・村が保有する消防車と消火機材に関する相互比較
- ⑱ 21市・町・村の水泳プールの経済性に関する相互比較
- ⑲ 10郡の環境局に関する監査
- ⑳ マイン・タウニウス郡の廃棄場の監査
- ㉑ フランクフルト市の廃棄物焼却場の監査
- ㉒ 10郡の執行手続に関する相互比較
- ㉓ 21市・町・村のスポーツ・文化活動に関する相互比較
- ㉔ 福祉互助金庫と付属福祉互助金庫の相互比較
- ㉕ 17市・町・村の不動産投資に関する相互比較
- ㉖ 10郡の建築局の相互比較
- ㉗ 52都市の資金運用・海外投資に関する相互比較

これらの監査では、経済性監査と効率性監査を中心に行い、節約可能性の指摘さらには具体

的な節約可能額の提示まで行っている。例えば③④の廃棄物処理の監査<sup>(21)</sup>および⑧の清掃業務<sup>(22)</sup>についての監査<sup>(23)</sup>については、両者ともそれぞれ500万ドイツマルクを越える節約可能額の提示がされている。また⑮の精神病院の監査<sup>(24)</sup>について、食事と洗濯を外部に委託するだけで、550万ドイツマルクの節約が可能であるとしている。逆に⑤の公共交通機関についての監査<sup>(25)</sup>については、ほとんど節約可能性が無いことが指摘されている。

これらの監査テーマの内容についてさらに詳しく見ると、⑦の建築認可業務の監査<sup>(26)</sup>については、10都市における簡略手続と通常手続の必要日数の比較が行われている。その結果簡略手続の必要日数が、平均で3ヶ月以内の都市は1つしかないし、半数以上の手続が2ヵ月以内に行われている都市も2つしかないことが指摘されている。また事務手続の内容が、どの都市も全く同じであるにもかかわらず、ある都市では平均で300日以上の日数を要し、別の都市では90日以内で済むことが示されている。さらにある都市では半数以上の手続が180日もかかるのに、別の都市では55日で済むことも示されている。建築認可手続の遅れの原因は、必要な監視・監督機構と効率的な事務組織の欠如にあるとされている。この分析には、経済性や効率性を単なる金額的節約可能性の基準だけでとらえてはいない柔軟性が見られる。同様な分析は、⑮の建設局の監査<sup>(27)</sup>でも行われている。また⑧の清掃業務の監査<sup>(28)</sup>については、民間の清掃会社と比較して勤務者の給与水準・疾病率・休暇制度がかなり高い水準にあり、清掃業務のコスト・パフォーマンスを大きく阻害していると指摘されている。この分析には、民間企業との待遇問題を含めた相互比較が行われており大変興味深い。

⑪の消防車と消火機材についての監査<sup>(29)</sup>は、ヘッセン州における経済性監査・適正性監査を旨とする相互比較監査の特徴がよく表れている。この監査テーマには、ヘッセン州の消防車や消火機材の配置状況を把握するという意図があったが、426市・町・村の全ての監査を行うことは不可能である。そのため最低各郡に一つの地方自治体を任意に選択し、その状況を監査することで、ヘッセン州の概要を把握するに充分と判断した。それは、監査コストの最小化と迅速な監査結果の提示という二つの目標に合致したものであり、試査を基準とした財務諸表監査の精

(21) Erster Zusammenfassender Bericht des Präsidenten des Hessischen Rechnungshofs - betreffend überörtlich Prüfung kommunaler Körperschaften über die Feststellungen von allgemeiner Bedeutung für die Zeit vom 1. Januar 1994 bis 30. Juni 1995, S. 8- 21.

(22) Ebd., S. 35-44.

(23) Vierter Zusammenfassender Bericht des Präsidenten des Hessischen Rechnungshofs - Überörtlich Prüfung kommunaler Körperschaften - über die Festlegungen von allgemeiner Bedeutung für die Zeit vom 1. Januar bis 31. Dezember 1996, S. 6-32.

(24) Erster Zusammenfassender Bericht des Präsidenten des Hessischen Rechnungshofs, a. a. O., S. 60-65.

(25) Ebd., S. 27-34.

(26) Fünfter Zusammenfassender Bericht des Präsidenten des Hessischen Rechnungshofs, - Überörtliche Prüfung kommunaler Körperschaften - über die Feststellungen von allgemeiner Bedeutung für die Zeit vom 1. Januar bis 31. Juli 1997, S. 44-63.

(27) Vierter Zusammenfassender Bericht des Präsidenten des Hessischen Rechnungshofs, a. a. O., S. 34-67.

神とも一致したものと考えることができる。

監査の結果は次のようなものであった。まず監査をした110の消防署のうち46は不必要であり、消防自動車の数も、法的義務を充分果たすことができる水準よりも、平均して49%過剰であるとされた。過剰消防自動車の内訳は、消火自動車が21%、消防士輸送車が13%、その他の自動車15%となっている。逆に現在配置されている消防自動車を前提とすると、110の消防署のうち40は、配属されている消防士の数が不足しているとしている。また監査された110の消防署のうち21、すなわち5つに1つは、所管内で法律で定められた時間内に消火活動に入れない恐れがあるとされた。さらに消防車や消火機材の保管場所が自治体にとって大きな負担になっているとし、特に消防車の駐車場のうち33.9%は不必要なものであるとしている。この監査で指摘された将来的な節約可能性は1,060万ドイツマルク、一自治体あたり7,900ドイツマルクから100万ドイツマルクであるとされている。これ以外にも消防署が、所管内の放射線物質や危険化学物質の保管場所およびその規模について、完全に把握する必要があるという勧告も行なわれている。

これら実際に行われた監査を総括すると、節約可能性の明示を目的とする経済性・効率性監査を中心としていることが顕著であり、監査というよりは、助言勧告を主な役割とした経営コンサルティング活動という側面が強いことが指摘できるであろう。

## VIII むすび

最後にドイツのヘッセン州における広域地域監査を参考にしながら、日本における公認会計士・弁護士・税理士などによる地方自治体の外部監査について触れてみたい。ヘッセン州の広域地域監査は、外部への委託監査の形をとるため、新たに導入される地方自治体の外部監査との類似点が見出されるからである。

まず第一に監査の目的についてであるが、日本における地方自治体監査の外部監査ではその点がはっきりしない。地方自治体における空出張・空雇用から収賄・汚職に到る自治体職員の不正の防止・摘発が目的と考えられなくもないが、東京都を始めとする政令指定都市や県単位で個人の外部監査人が行うことができる範囲はたかがしれている。このような外部監査の導入が公務員の不正の防止に一役買えるとしても、不正の摘発を期待することには無理がある。確かに外部監査制度の制度化は、自治体職員の不正事件の多発がきっかけになったことは否めない。しかしこのような経緯は、ドイツのヘッセン州における広域地域監査の導入にも同様に見られる現象である。それにもかかわらず、ヘッセン州では監査の目的を地方自治体における公務員の不正の防止・摘発とはせず、自治体業務の経済性・効率性の促進としたのである。

第二に監査の対象については一定の目安は示されているが、何をもって十分な監査とすべきかという具体的な範囲については基準がまったく示されていない。監査の範囲と内容に関しては、委託された外部監査人に全て任せられるという状況である。個人の監査人ができる監査の範囲は限られており、その内容について何の指針もなく五里霧中というのでは逆に税金の無駄遣

いになりかねない。ヘッセン州の広域地域監査では、法律で監査の対象と監査の時間的間隔が規定され、監査内容についても重点項目の列举がある。また監査の実質的な範囲と内容の概要は、州会計検査院が決定する。さらに監査の内容については、地方自治体同士の間で数字や指標を用いた相互比較を行い、一般性や説得力を獲得しようとする明快なルールが敷かれている。

第三に監査人についてであるが、日本における地方自治体の外部監査の委託者は個人である。これは、監査の範囲や効率性を著しく狭められることになりかねない。一方ヘッセン州の広域地域監査では、監査の委託者は個人の場合もあるが、むしろ日本の監査法人に当たる経済監査士会社に受託される場合が多い。州会計検査院も組織による組織監査を重視する傾向にある。また外部委託にあたって、監査テーマごとに委託者の公募入札を行っている。これは、自由競争という経済原理の導入につながり、コスト的にも内容的にももっとも魅力的な提示を行った者が落札するという大きなメリットが生じる。

ところが日本では、監査委託者の任期は1年で4回まで更新可能となっているが、ほとんどの場合一旦契約を結ぶとそのまま自動的に更新されるであろう。このため委託者は、実質4年という長期契約を結ぶことと同様になる。長期契約の弊害は、契約維持が保証されることから生じる怠慢と油断である。また監査報酬に関しても、一定のガイドラインが示されるか、カルテル価格のような当事者間の暗黙の協調が生じる可能性が高い。この場合財務諸表監査的なものが、地方自治体監査の外部監査における主流になるとすると、監査の習熟度が高いと考えられる公認会計士は、税理士などに対してコストの点で有利になる。そのため会計士は、本来の高い独立性を維持した監査を行うことを怠り、妥協的な水準の監査を行っても誰にも気付かない可能性が高い。このことは、当然監査の保証能力への強い疑問という形で納税者の中に表れることであろう。

最後に日本における地方自治体の委託監査を外部監査と位置づけるとすると、監査結果の報告書の内容・様式が非常に重要になる。ところが監査報告書については、何の規定もなく雛形も何も示されていない。ヘッセン州の監査では監査人が最終報告書の概要を州会計検査院に提出する前に、監査対象の自治体の異議申立てが行われる。そしてさらに監査人を含めた当事者間で州会計検査院による調停と監査結果の再評価が行われる。最終報告書は、このような手続を踏まえた上で会計検査院によって作成されることになる。最後に最終報告書をもとに全般的要約報告書が作成され、州議会に提出され公開される。ただし最終報告書も全般的要約報告書も、ヘッセン州の広域地域監査の特色から長文式でグラフ・図表・指標分析を含めた多彩なものとなっており、必ずしも一定の雛形があるわけではない。

以上述べたことから、日本における地方自治体監査の委託監査が軌道に乗り評価されるためには、監査目的の明確化・監査範囲と内容の具体的明示・監査人の選任条件の整備・監査報告書の例示が不可欠であることが分かる。特にここで重要な点は、監査目的を不正の摘発を含めた財務監査的なものとするか、経営効率化を旨とする経営監査的なものとするかであろう。もし後者の道をとるとするなら、ドイツのヘッセン州における試みは参考とする点が大きいであ

ろう。いづれにしても我々としては、このような新制度により任命された監査人が、納税者の権利を守る最前線に立っているか否かを注意深く見守る必要があろう。

(ヘッセン会計検査院広域地域監査運営部長B. Hilpert 氏から、貴重な資料の提供と助言を受けた。ここに感謝の意を述べさせていただく。)